

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XX, Adr., vom 18. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 12. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in ihrem Antrag auf **Arbeitnehmerveranlagung 2007** Werbungskosten in Höhe von insgesamt 12.128,10 €, darunter Reisekosten von 9.346,76 € und Fortbildungskosten von 2.756,72 €, geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid lediglich Reisekosten von 7.092,60 € und zog bei Berechnung der Einkommensteuer insgesamt Werbungskosten von 9.873,94 € ab. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Wegstrecke Wien – Y-Stadt mit dem Pendlerpauschale abgegolten sei. Es seien daher nur die Fahrtkosten für die Strecke Y-Stadt – Graz berücksichtigt worden.

In der **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 stimmte die Bw. dieser Ansicht zwar zu, wandte jedoch ein, dass die Berechnung der nicht anerkannten Kilometer und somit der vom Finanzamt angesetzten Werbungskosten in keiner Weise nachvollziehbar sei.

Bei Abzug der einfachen Wegstrecke von der Arbeitsstätte in Wien nach Y-Stadt führt das bei den vorgenommenen Fahrten zu einem nicht abzugsfähigen Kilometergeld von 919,60 €. Abschließend beantragte die Bw., die gesamten Werbungskosten mit 11.208,50 € festzusetzen.

Das Finanzamt folgte der Berechnung der Bw., zog von den Fahrtkosten 919,60 € ab und anerkannte somit Kilometergelder von 5.073,76 €. Die von der Bw. geltend gemachten Tagesdiäten (2.138,40 €) für insgesamt 81 Tage wurden hingegen auf 132,00 € für fünf Tage gekürzt. Mit **Berufungsvorentscheidung** zog das Finanzamt bei der Berechnung der Einkommensteuer somit Werbungskosten von insgesamt 9.202,10 € ab.

Die Bescheidbegründung verweist darauf, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG nur dann vorliege, wenn ua. kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Dies sei bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor sechs Monaten tätig war, nur in den ersten fünf Tagen der Fall. Es sei daher eine Kürzung um 2.006,40 € erfolgt.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in der sie sich gegen die Kürzung der Tagesdiäten wandte. Der Begriff der Reise nach § 16 EStG könne nicht angewendet werden, da es sich um Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG nach dem 2. Tatbestand gehandelt habe.

Die Reise werde aufgrund eines dienstlichen Auftrages durch den Arbeitgeber durchgeführt. Der Dienstort werde zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlassen. Es handle sich dabei um Marketingaktivitäten wie zB. konzeptionelle Erstellung von Marktanalysen oder Kundenprofilen, die strukturelle Gestaltung von kommunikationspolitischen Maßnahmen in Dienstleistungsunternehmen etc., die wissenschaftlich von entsprechenden Partnern begleitet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof habe zu § 26 Z 4 EStG die Prüfung der Frage betont, dass der Einsatz in einem zusammenhängenden Zeitraum zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führe. Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit von seinem ständigen Wohnort arbeite, dass ihm eine tägliche Rückkehr zum Wohnort nicht zugemutet werden könne, sei davon auszugehen, dass der Einsatzort erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit werde. Maßgeblich sei der tatsächliche Aufenthalt, sodass bei Unterbrechungen eine tageweise Berechnung zu erfolgen habe, bis 183 Tage erreicht seien.

Die Reisekosten seien daher antragsgemäß zu gewähren.

Auf **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** erläuterte die Bw., dass ihre Tätigkeit neben der Assistenz des Vorstandes in erster Linie Marketingaktivitäten umfasse, insbesondere interne und externe Kommunikation, die Koordination der Auslandsstandorte sowie Corporate Design und Corporate Identity. Diesbezüglich bestehে auch ein offizieller Auftrag seitens ihres Arbeitgebers an die Fachhochschule, ein Kommunikationskonzept zu erstellen. Der Bw. obliege die verantwortliche Durchführung und sie sei in diesem Zusammenhang wöchentlich (meist freitags und samstags) im Auftrag ihres Dienstgebers in Graz tätig. Es handle sich daher um eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG. Der Auftrag an die Fachhochschule laufe voraussichtlich bis Ende 2009.

Dem Schreiben ist eine Bestätigung des Arbeitgebers beigelegt, wonach die Bw. im Jahr 2007 keinerlei Zuschüsse oder Aufwandersatz für die Reisetätigkeit in Zusammenhang mit dem Studium in Graz erhalten habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen:

Die Bw., wohnhaft bei Y-Stadt, übt in Wien eine nichtselbständige Tätigkeit im Bereich Marketing aus und studiert nebenbei in Graz an der Fachhochschule der Wirtschaft, FH-Studiengang Marketing. Die Bw. suchte im Jahr 2007 zu Studienzwecken durchschnittlich einmal wöchentlich für jeweils zwei Tage (insgesamt 81 Tage) Graz auf. Die diesbezüglichen Fahrt- und Reisekosten machte die Bw. als Werbungskosten geltend.

Die Parteien des erstinstanzlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass das Studium der beruflichen Fortbildung diente und damit in Zusammenhang stehende Fahrt- und Reisekosten grundsätzlich als Werbungskosten in Betracht kommen. Da die Strecke Wien – Y-Stadt mit dem Pendlerpauschale abgegolten sei, erfolgte durch das Finanzamt jedoch eine Kürzung des geltend gemachten Kilometergeldes. In der Berufungsvorentscheidung wurden darüber hinaus auch die Tagesdiäten für den Aufenthalt in Graz durch das Finanzamt nicht anerkannt – lediglich Tagesdiäten für die ersten fünf Tage fanden Berücksichtigung.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG sind auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten.

Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird, und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 173).

Zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort nur aufgrund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen oder aufgrund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum (nach etwa fünf bis sieben Tagen) (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 175). Der Aufenthalt an einem Ort nur während eines Teiles der Woche begründet dann einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn die Tätigkeit über einen längeren Zeitraum hinweg erfolgt. (VwGH 21.11.1991, 90/13/0101).

Die gleichen Grundsätze gelten für einen Fortbildungslehrgang (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 183).

Von der „Reise“ ist die „Dienstreise“ nach § 26 Z 4 EStG zu unterscheiden:

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, gehören nach § 26 Z 4 EStG nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt nach dieser gesetzlichen Bestimmung vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers — seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder — so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Eine Reise setzt im Gegensatz zur Dienstreise keinen dienstlichen Auftrag voraus. Anders als die Dienstreise verlangt eine Reise jedoch die Zurücklegung einer größeren Entfernung von mindestens 25 km. Nur bei einer Dienstreise im Sinne des zweiten Tatbestands des § 26 Z 4 EStG (tägliche Rückkehr ist nicht zumutbar) ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.

Der Unterschied zwischen Reise und Dienstreise ist in folgendem Fall zu beachten:

Bezahlt der Arbeitgeber für eine Dienstreise nicht das höchst zulässige Tagesgeld von 26,40 €, so kann der Arbeitnehmer die Differenz als Werbungskosten geltend machen, allerdings nur wenn auch die Voraussetzungen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG erfüllt sind

(Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm 116). Wird ein zweiter Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, kann zwar eine Dienstreise vorliegen, nicht jedoch eine Reise; daher stehen in diesem Fall keine Differenzreisekosten zu (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024).

Nur Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise gezahlt werden, sind von § 26 Z 4 EStG erfasst. Voraussetzung für § 26 Z 4 EStG sind daher Zahlungen des Arbeitgebers. Leistet der Arbeitgeber keine Zahlungen, muss also der Arbeitnehmer allfällige Ausgaben aus Anlass einer Dienstreise selbst tragen, dann können diese Beträge nicht ersatzweise als Werbungskosten einer Dienstreise geltend gemacht werden; sie kommen nur dann als Werbungskosten aus einer Reise in Betracht, wenn sie die Voraussetzungen für eine Reise erfüllen (*Doralt*, EStG, § 26 Tz 35).

In Hinblick darauf, dass sich die Bw. regelmäßig wiederkehrend über einen längeren Zeitraum aus beruflichem Anlass in Graz aufgehalten hat (meist zwei Tage pro Woche), begründete sie damit einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. In Anwendung der angeführten Rechtsgrundsätze sind die Fahrten nach Graz somit nicht als Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG zu qualifizieren. Auch wenn es sich im vorliegenden Fall um Dienstreisen gehandelt haben mag, so sind doch die Voraussetzungen einer Reise nicht erfüllt und können keine Tagesdiäten berücksichtigt werden.

Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen in Form von Tagesgeldern findet ihre Begründung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs darin, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die Gastronomie nicht kennt und sich aus der Unkenntnis von preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten ein Mehraufwand ergibt. Bei Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit wird nur in einem ersten Zeitraum von ungefähr einer Woche diese Unkenntnis für gegeben erachtet.

Da nach der Aktenlage auch schon im Jahr 2006 ein regelmäßiger Aufenthalt der Bw. in Graz vorlag, kann im Jahr 2007 keine Anfangsphase von fünf Tagen mit Mehraufwendungen für Verpflegung steuerlich anerkannt werden. Es sind keine Tagesgelder für Verpflegungsmehraufwand, auch nicht für fünf Tage, anzuerkennen.

Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

Hinsichtlich der Kosten für 44 Fahrten von Wien zur Fachhochschule in Graz hat das Finanzamt die Strecke zwischen Wien und Y-Stadt nicht anerkannt, da diese Strecke schon mit dem Pendlerpauschale abgegolten sei.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG als Werbungskosten anzusetzen,

wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrten werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Bei den vom Finanzamt nicht anerkannten Strecken trifft letzteres nicht zu, da laut Aktenlage kein Grund zur Annahme besteht, dass die Bw. auf den Fahrten von Wien nach Graz ihre Wohnung bei Y-Stadt aufgesucht hat. Auch wenn die Wohnung in der Nähe der Strecke zwischen Arbeitsstätte und Fortbildungsstätte gelegen ist, ist der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG, der eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verlangt, im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

In einem vergleichbaren Fall hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass Fahrten zu einer Fortbildungseinrichtung, die zusätzlich anfallen und nicht mit einer Fahrt zwischen Arbeitsstätte und Wohnung verbunden werden, nicht mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind (VwGH 28.3.2000, 97/14/0103).

In diesem Sinne sind die geltend gemachten Fahrtkosten zur Gänze – auch für die Strecke zwischen Wien und Y-Stadt - anzuerkennen.

Berechnung der Werbungskosten:

Kilometergeld	5.993,36 €
Nächtigungsgeld	1.215,00 €
<u>Zwischensumme</u>	7.208,36 €
Fachliteratur	24,62 €
Fortbildungskosten	2.756,72 €
<u>Summe Werbungskosten</u>	9.989,70 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. März 2009